

3-BU.2024.4
2021/16531

Urteil vom 27. Februar 2024

Besetzung Präsident Heuscher
 Gerichtsschreiberin Ha

Anklagebehörde **Steueramt des Kantons Aargau**

Angeklagter **A.**_____

Gegenstand **Strafbefehl Nr. 2021/16531**
 betreffend Ordnungsbusse

Der Präsident entnimmt den Akten:

1.

Anfang 2022 wurde A._____ (nachfolgend Angeklagter) die Steuererklärung 2021 zugestellt. Der Angeklagte reichte die Steuererklärung 2021 ein.

2.

Das Regio Steueramt Q._____ forderte den Angeklagten mit Schreiben vom 21. März 2023 zur Aktenergänzung auf.

3.

Mit Schreiben vom 12. Mai 2023 wurde dem Angeklagten eine per A-Post Plus versandte letzte Mahnung unter Ansetzung einer Frist von 20 Tagen zur Einreichung der Aktenergänzung zur Steuererklärung 2021 zugestellt. Des Weiteren wurde der Angeklagte auf die Folgen im Unterlassungsfall (insbesondere Busse) hingewiesen.

4.

Da dem zuständigen Steueramt innert der Mahnfrist die Aktenergänzung nicht zugeing, wurde beim Steueramt des Kantons Aargau (KStA), Sektion Bezug, ein Bussenantrag gestellt.

5.

Mit Strafbefehl des KStA, Sektion Bezug, vom 10. Juli 2023 wurde dem Angeklagten eine Busse von CHF 30.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 100.00) auferlegt.

6.

Gegen diesen Strafbefehl erhob der Angeklagte mit Schreiben vom 6. August 2023 Einsprache.

7.

In seiner Stellungnahme vom 4. Oktober 2023 beantragte das Regio Steueramt Q._____ die Abweisung der Einsprache.

8.

Am 19. Januar 2024 erhob das KStA beim Spezialverwaltungsgericht gegen den Angeklagten folgende Anklage:

"1. Gestützt auf den angefochtenen Strafbefehl sei das Verfahren vor Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern gemäss § 249 ff. des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 durchzuführen.

2. Die angeklagte Person sei im Sinne des Strafbefehls zu bestrafen."

9.

Mit Verfügung vom 23. Januar 2024 wurde der Angeklagte auf den 27. Februar 2024 vorgeladen. Gleichzeitig wurde die Anklage zugestellt.

10.

Das Spezialverwaltungsgericht hat beim Regio Steueramt Q._____ weitere Abklärungen vorgenommen (Aktennotiz vom 20. Februar 2024).

11.

Anlässlich der Verhandlung vor dem Präsidenten des Spezialverwaltungsgerichts wurde der Angeklagte befragt (Protokoll der Verhandlung vom 27. Februar 2024 [nachfolgend: Protokoll]).

Der Präsident zieht in Erwägung:

I.

1.

Massgebend für die Beurteilung der vorliegenden Anklage ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Im Steuerstrafverfahren ist das KStA für Ermittlung, Untersuchung und Strafbefehl (§ 242 StG) zuständig. Nach Abschluss der Untersuchung wird ein Strafbefehl erlassen oder das Verfahren eingestellt (§ 245 Abs. 1 StG). Die angeschuldigte Person und der Gemeinderat können innert 30 Tagen nach Zustellung des Strafbefehls beim KStA schriftlich Einsprache erheben; diese bewirkt die Aufhebung des Strafbefehls (§ 247 Abs. 1 StG). Ist Einsprache erhoben worden, kann das KStA weitere Untersuchungen durchführen und bei veränderter Sach- oder Rechtslage einen neuen Strafbefehl erlassen (§ 247 Abs. 2 StG). Erachtet das KStA den Erlass eines neuen Strafbefehls nicht als geboten, stellt es das Verfahren ein oder erhebt Anklage beim Spezialverwaltungsgericht (§ 247 Abs. 3 StG). Der angefochtene Strafbefehl gilt als Anklageschrift (§ 247 Abs. 4 StG).

2.2.

Das KStA hat gegenüber dem Angeklagten einen Strafbefehl erlassen. Dieser gilt aufgrund der eingereichten Einsprache als aufgehoben. Gestützt auf die vorstehend zitierten Gesetzesbestimmungen ist das KStA befugt, Anklage zu erheben und das Spezialverwaltungsgericht ist zuständig für deren Beurteilung. Auf die Anklage ist dementsprechend einzutreten.

II.

1.

1.1.

Eine Bestrafung nach § 235 Abs. 1 StG setzt drei Tatbestandselemente voraus: Eine Verfahrenspflicht nach Massgabe des Steuergesetzes, eine fruchtlos erfolgte Mahnung sowie die vorsätzliche oder fahrlässige Verletzung dieser gesetzlichen Verfahrenspflicht.

1.2.

1.2.1.

Die steuerpflichtige Person trifft neben der Pflicht zur Einreichung einer Steuererklärung mit den notwendigen Beilagen auch eine allgemeine Auskunftspflicht zur Schliessung von Lücken in der Sachdarstellung und Beseitigung von Unklarheiten. Die Leitung des Veranlagungsverfahrens liegt in der Hand der Veranlagungsbehörde. Im Rahmen des Verhältnismässigkeitsgebots kann sie nach eigenem Ermessen entscheiden, welche Auskünfte und Unterlagen sie einholen bzw. ob sie eine Prüfung in den Räumlichkeiten des Steuerpflichtigen vornehmen oder die Unterlagen einverlangen will. Abhängig von den Umständen im Einzelfall können entweder mündliche oder schriftliche Auskünfte eingeholt oder kann die Vorlage von Beweismitteln (Bescheinigungen, Geschäftsunterlagen, Aufstellungen usw.) verlangt werden. Solange sich die Veranlagungsbehörde bei der Verfahrensleitung von sachlichen, namentlich auch von verfahrenswirtschaftlichen Überlegungen leiten lässt und den Steuerpflichtigen nicht ungerechtfertigt benachteiligt, steht es diesem nicht zu, einen anderen Verfahrensablauf zu verlangen und sich seinen Mitwirkungspflichten zu entziehen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 182 StG N 16 f., mit Hinweisen auf die Rechtsprechung).

Die Veranlagungsbehörde kann vom Steuerpflichtigen alle Auskünfte und Unterlagen verlangen, die für seine Veranlagung von Bedeutung sein können, vorausgesetzt, dass sie für den Steuerpflichtigen keinen unzumutbaren Aufwand bedingen (RGE vom 25. Oktober 2012 [3-RV.2011.194]; BGE 133 II 114 Erw. 3.5 = StE 2008 A 23.1 Nr. 15; BGE 120 Ib 417). Ist der Steuerpflichtige der Auffassung, die von ihm verlangten Auskünfte oder Unterlagen seien nicht notwendig oder deren Einreichung sei unzumutbar, so ist er gehalten, dies der Veranlagungsbehörde innert der gesetzten Frist unter Darlegung seiner Gründe mitzuteilen; ansonsten riskiert er, dass seine Weigerung als unbegründet angesehen wird (RGE vom 26. April 2012 [3-RV.2011.77]; AGVE 1989, S. 171).

1.2.2.

Das Regio Steueramt Q._____ war ohne Weiteres berechtigt zusätzliche Unterlagen einzuverlangen. Die vom Regio Steueramt Q._____ verlangten

Unterlagen dienten klarerweise der Eruierung der Liegenschaftsunterhaltskosten des Angeklagten.

1.2.3.

Der Angeklagte hatte am 31. Dezember 2021 unbestrittenermassen Wohnsitz in R._____. Somit war er verpflichtet, dem Regio Steueramt Q._____ die Aktenergänzung zur Steuererklärung 2021 einzureichen.

1.3.

Der Angeklagte wurde gemahnt, was er nicht bestreitet.

1.4.

1.4.1.

Der Angeklagte brachte in seiner Einsprache vor, es habe nie die Absicht bestanden, fahrlässig oder vorsätzlich zu handeln. Die vorhandenen Unterlagen zur Entkalkungsanlage seien eingereicht worden. Die Leiterin des Regio Steueramtes Q._____ sei zwei Mal telefonisch vom Angeklagten darauf aufmerksam gemacht worden, dass betreffend Aktenergänzung Steuererklärung 2021 keine weiteren Unterlagen nachgereicht werden könnten. Zudem hätten in der Vergangenheit über den bestrittenen Abzug (Liegenschaftsunterhaltskosten durch B._____ AG) nie Beanstandungen bestanden.

Anlässlich der Verhandlung ergänzte der Angeklagte, er habe der Leiterin des Regio Steueramtes Q._____ mitgeteilt, dass er keinen Kaufvertrag habe, sondern nur einen Mietvertrag. Das Gerät sei nicht in seinem Eigentum, sondern zur Nutzung bei ihm (Protokoll).

1.4.2.

Das Regio Steueramt Q._____ hielt in seiner Vernehmlassung vom 4. Oktober 2023 fest, der Telefonkontakt habe zwar stattgefunden, jedoch sei der Leiterin des Regio Steueramtes Q._____ vom Angeklagten versichert worden, dass er ihr den Kaufvertrag zukommen lasse bzw. selbst eine Quittung erstelle. Es seien jedoch keine weiteren Unterlagen eingereicht worden.

1.4.3.

Seit Einreichung der Steuererklärung 2021 ist folgende Korrespondenz zwischen dem Regio Steueramt Q._____ und dem Angeklagten ergangen:

- Der Angeklagte reichte mit der Steuererklärung 2021 die "Kostenbestätigung Benutzung Enthärtungsanlage 2021" vom 18. Januar 2022 ein.
- Mit Schreiben vom 20. Oktober 2022 liess das Regio Steueramt Q._____ dem Angeklagten den Veranlagungsvorschlag vom 24. Oktober 2022 unter Vorbehalt zukommen.

- Mit E-Mail vom 31. Januar 2023 reichte der Angeklagte die Kostenbestätigung vom 18. Januar 2022 erneut ein.
- Mit Einsprache vom 20. Februar 2023 und E-Mail vom 5. März 2023 reichte der Angeklagte die "Verlängerung der Benutzer Vereinbarung Nr. 2528 vom 02.11.2006" datiert vom 17./19. Januar 2017 ein.
- Das Regio Steueramt Q._____ forderte den Angeklagten mit E-Mail vom 6. März 2023 zur Einreichung des Kaufvertrages der Anlage auf.
- Der Angeklagte hielt in seiner E-Mail vom 30. Mai 2023 fest, dass er die Mahnung des Regio Steueramtes Q._____ erhalten und die ihm vorliegenden Unterlagen bereits zwei Mal eingereicht habe.
- Mit E-Mail vom 2. Juni 2023 bat die Leiterin des Regio Steueramtes Q._____ erneut um Einreichung des Kaufvertrages zur Entkalkulationsanlage des Angeklagten gemäss Telefonat.
- Mit Webformular vom 21. September 2023 fragte der Angeklagte unter dem Namen C._____ das KStA betreffend Abzugsberechtigung von Wasserenthärtungsanlagen an.
- Das KStA beantwortete die Anfrage per E-Mail vom 25. September 2023, welche es am 26. September 2023 dem Regio Steueramt Q._____ weiterleitete.
- Mit Einspracheentscheid vom 21. November 2023 wies das Regio Steueramt Q._____ die Einsprache ab.

1.5.

1.5.1.

Das tatbestandsmässige Verhalten bei der Verfahrenspflichtverletzung gemäss § 235 Abs. 1 StG besteht darin, dass der Täter die erforderlichen Massnahmen nicht ergreift bzw. in Bezug auf die Einreichung von zusätzlichen Unterlagen zur Steuererklärung untätig bleibt. Im Sinne eines blossen (Un-)Tätigkeitsdelikts genügt es gemäss § 235 Abs. 1 StG zur Verwirklichung des Straftatbestands, dass der Täter einer Pflicht, die ihm nach den Vorschriften des StG oder einer aufgrund des StG getroffenen Anordnung obliegt, trotz Mahnung nicht nachkommt. Die Strafbarkeit rechtfertigt sich dadurch, dass die mitwirkungspflichtige Person trotz Mahnung die ihr gegenüber eröffnete Verfügung negiert und die von ihr verlangte Handlung nicht vornimmt (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 235 StG N 4).

1.5.2.

Erhebt der Mitwirkungspflichtige im Rahmen eines Rechtsmittelverfahrens gegen die ihm unter Androhung der Busse auferlegten Mitwirkungspflichten Einwendungen, dürfen die Rechtsmittelinstanzen die Rechtmässigkeit und Angemessenheit der angeordneten Mitwirkungspflichten frei überprüfen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 235 StG N 81). Gelangt somit die Rechtsmittelinstanz bei der vorfrageweisen Überprüfung der angefochtenen Busse zum Schluss, für die zu beurteilende Anordnung fehle es an einer ausreichenden gesetzlichen Grundlage oder der Mitwirkungspflichtige sei nicht formrichtig auf seine Mitwirkungspflichten aufmerksam gemacht worden, so bleibt die Nichterfüllung der Anordnung straflos (anstelle vieler: VGE vom 22. November 2001 [BE.2001.00157]). Indes gilt es zu beachten, dass eine allfällige Ermessensveranlagung nicht ohne weiteres dahinfällt, wenn von einer Bestrafung der Verfahrenspflichtverletzung wegen Unzulässigkeit der Auflage abgesehen wird. Vielmehr sind die Mängel der Anordnung im Rechtsmittelverfahren gegen die Veranlagung zu rügen (BGer 2C_201/2014, Erw. 6.4 = StR 2015, S. 176 ff.; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 235 StG N 82).

1.6.

1.6.1.

Das KStA wirft dem Angeklagten eine Verfahrenspflichtverletzung durch fehlende Mitwirkung bzw. Nichtbefolgung der Auflage vor. Dieser Ansicht kann nicht gefolgt werden. So hat der Angeklagte im Rahmen des Möglichen seine Mitwirkungspflichten erfüllt, indem er bereits bei der Steuererklärung die "Kostenbestätigung Benutzung Enthärtungsanlage 2021" deklariert hatte und die "Verlängerung der Benutzer Vereinbarung Nr. 2528" vor der Aufforderung zur Einreichung einer Aktenergänzung einreichte.

Zudem nahm der Angeklagte telefonisch Kontakt mit dem Regio Steueramt Q._____ auf, um vor Ablauf der letzten Mahnfrist mitzuteilen, dass keine weiteren Unterlagen eingereicht werden könnten. Nicht existente Dokumente können nicht eingereicht werden. Der Angeklagte hat mit E-Mails vom 31. Januar 2023, vom 5. März 2023 bereits vor Aufforderung der Aktenergänzung und mit E-Mail vom 30. Mai 2023 auch vor Ablauf der letzten Mahnfrist reagiert.

1.6.2.

Die Auflage des Regio Steueramts Q._____, der Angeklagte habe den Kaufvertrag B._____ AG einzureichen, ist ungeeignet und nicht erfüllbar. Aus den beiden eingereichten Unterlagen "Kostenbestätigung Benutzung Enthärtungsanlage 2021" vom 18. Januar 2022 und "Verlängerung der Benutzer Vereinbarung Nr. 2528 vom 02.11.2006" datiert vom 17./19. Januar 2017 ist klar ersichtlich, dass es sich um eine Nutzung der Anlage handelt, welche im Eigentum der B._____ AG und nicht des Angeklagten steht.

So hielt die B._____ AG mit der "Kostenbestätigung Benutzung Enthärtungsanlage 2021" fest:

"Seit dem 16.04.2007 "benutzen" Sie eine Wasserenthärtungsanlage, wofür wir Ihnen Rechnung stellen.

Im Jahre 2021 haben Sie monatlich CHF 75.65 (exkl. MWST) bezahlt für die Benutzung der Enthärtungsanlage, die Wartung, das Salz sowie für allfällige Störungsbehebungen und Ersatzteile. Dies entspricht einem **jährlichen Aufwand** von **CHF 977.10** (inkl. MWST).

Die Wartung hätte bei einer gekauften Anlage **CHF 318.80** (inkl. MWST) pro Jahr gekostet. Die Kosten für den **Salzverbrauch** bei einem durchschnittlichen Verbrauch von ca. 150 kg pro Jahr betragen **CHF 138.95** (inkl. MWST)."

In der "Verlängerung der Benutzer Vereinbarung Nr. 2528 vom 02.11.2006" vom 17./19. Januar 2017 haben die B._____ AG und der Angeklagte ein Vertragsverhältnis mit Verlängerung für 5 Jahre ab 16. April 2017 abgeschlossen (bis 16. April 2021). Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass kein Kaufvertrag abgeschlossen worden ist für das Jahr 2021. Anhand dieser Konstellation durfte und musste das Regio Steueramt Q._____ davon ausgehen, dass kein Kaufvertrag abgeschlossen worden war.

1.6.3.

Das Regio Steueramt Q._____ hat das Recht, Auflagen zu erteilen und hat zu Recht gemahnt. Die nicht erfüllte bzw. objektiv nicht erfüllbare Auflage wurde korrekterweise im Rahmen der Beweiswürdigung geprüft bzw. das Veranlagungsverfahren fortgesetzt. Die Konsequenz der Nichteinreichung des einverlangten Kaufvertrages war und musste die Nichtgewährung des Abzugs als Liegenschaftsunterhaltskosten sein und mitnichten die Bestrafung des Angeklagten mit einer Ordnungsbusse, zumal dem Angeklagten – wie ausgeführt – keine Verletzung der Mitwirkungspflichten vorgeworfen werden kann.

1.7.

1.7.1.

Das Spezialverwaltungsgericht kommt bei der Überprüfung der angefochtenen Busse zum Schluss, dass die vom Regio Steueramt Q._____ gestellte Auflage nicht erfüllbar war und von einer Bestrafung des Angeklagten abzusehen ist.

1.7.2.

Unter Würdigung aller Umstände sind im vorliegenden Strafverfahren die Voraussetzungen des objektiven Tatbestands nicht erfüllt.

2.

Der Angeklagte ist dementsprechend mangels Tatbestandsmässigkeit vom Vorwurf der Verletzung von Verfahrenspflichten gemäss § 235 Abs. 1 StG freizusprechen.

III.

1.

Soweit die §§ 249 ff. StG betreffend das Strafverfahren vor Spezialverwaltungsgericht keine abweichenden Vorschriften enthalten, gelten die Bestimmungen über das Rekursverfahren bei ordentlichen Veranlagungen sinngemäss (§ 251 StG). Gemäss § 189 Abs. 1 StG werden die amtlichen Kosten grundsätzlich der unterliegenden Partei auferlegt; bei teilweisem Obsiegen/Unterliegen sind die Kosten anteilmässig zu verteilen.

Nachdem der Angeklagte freigesprochen wird und die vom KStA beantragte Busse von CHF 30.00 nicht bestätigt wird, sind die Kosten auf die Staatskasse zu nehmen.

2.

Nicht vertretenen Angeklagten wird keine Parteientschädigung ausgerichtet (§ 189 Abs. 2 StG).

Der Präsident erkennt:

- 1.**
Der Angeklagte wird freigesprochen.
- 2.**
Die Verfahrenskosten werden auf die Staatskasse genommen.
- 3.**
Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Angeklagten
das Kantonale Steueramt, Sektion Bezug
das Regio Steueramt Q. _____

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Obere Vorstadt 37, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 27. Februar 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Ha